

1

Näkökulmia tilintarkastukseen ja arviointiin – aiheen valinta ja merkitys

*Lili-Anne Kihn, Ulriika Leponiemi, Lasse Oulasvirta,
Janne Ruohonen ja Jani Wacker*

Tämän artikkelin tavoitteena on taustoittaa käsillä olevaa kokoomateosta ja sen merkitystä tilintarkastuksen ja arvioinnin tieteellisen tutkimuksen kannalta. Alan tutkimusta lähestytään sekä vähän yleisemmin että tähän kokoomateokseen sisällytettyjen artikkelien pohjalta. Tutkimus toteutetaan poikkitieteellisenä kirjallisuuskatsauksena, jossa otetaan huomioon valittuja kauppaa-, oikeus- ja hallintotieteellisiä näkökulmia. Kirjallisuuskatsauksen tuloksena muodostetaan kokonaiskuva teoksen motiiveista sekä tutkituista tilintarkastukseen ja arviointiin liittyvistä kysymyksistä.

Johdanto

Tämä kokoomateos tuottaa uutta tieteellisesti tutkittua tietoa tilintarkastuksesta ja arvioinnista. Tilintarkastuksen keskeinen perustehtävä on pyrkiä varmistamaan tilivelvollisten tahojen antaman tilinpäätösinformaation oikeellisuutta ja riittävyyttä (Hayes, Dasse, Schilder & Wallage 2005, 15). Tilintarkastukseen liittyvä tieteellinen tutkimus on alkanut herättää laajempaa kiinnostusta viime vuosikymmenten kuluessa. Ulkomailla alan tieteellinen tutkimus alkoi vauhdittua ja yleistyä 1970-luvulta alkaen ja Suomessa erityisesti 2000-luvulta lähtien, vaikkakin lukuisia laskentatoimen pro graduja (ks. Pirinen 1998), muutamia väitöskirjoja (ks. Kihn & Näsi 2011) ja yksittäisiä tieteellisiä artikkeleita (Sundgren 1998) oli meillä julkaistu jo aiemminkin.

Vaikka tilintarkastukseen keskittyvä tutkimus kehittyi monia muita laskentatoimen osa-alueita huomattavasti myöhemmin, siihen liittyvää tutkimusta on nykyisin runsaasti saatavilla. Tutkimuksia on julkaistu muun muassa monografioina sekä kokoomateoksissa ja kotimaisissa ja kansainvälisissä

tieteellisissä lehdissä julkaistuina artikkeleina.¹ Tilintarkastuksen tieteellinen tutkimus muodostaa yhden keskeisen (ulkoisen) laskentatoimen tutkimuksen osa-alueen, ja se on herättänyt myös oikeusdogmaattista kiinnostusta (ks. Koskinen 1999; Aspholm 2002).

Vuosikymmenten kuluessa julkaistut tutkimukset ovat kattaneet erilaisia teemoja. Kestosuositusten joukossa ovat olleet myös tässä teoksessa käsiteltävät aiheet eli tilintarkastajan rooliin ja vastuuseen, tilintarkastuksen laatuun sekä tilintarkastuskertomukseen tavalla tai toisella liittyvät teemat (ks. Pirinen 1998; Laitinen & Järvinen 2007; Kihn & Näsi 2011). Kuten seuraavissa artikkeleissakin, uusien tutkimusten avulla teemoihin on saatu tuotettua uusia käsitteellisiä, teoreettisia ja/tai empiirisiä näkökulmia.

Tämän artikkelin tavoitteena on taustoittaa käsillä olevaa kokoomateosta ja sen merkitystä sekä tilintarkastuksen että arvioinnin tieteellisen tutkimuksen kannalta. Yleensä tilintarkastusalan tutkimus kytkeytyy yhteen tieteenalaan, yleisimmin liiketaloustiede laskentatoimeen, ja arvioinnin alan tutkimus vastaavasti hallintotieteelliseen julkisjohtamiseen. Tämä artikkeli toteutetaan poikkitieteellisenä kirjallisuuskatsauksena uuden tyyppistenkin näkökulmien mahdollistamiseksi siten, että seuraavassa kiinnitämme huomiota laskentatoimen ja julkisjohtamisen näkökulmien ohella myös oikeustieteellisiin näkökulmiin aiempien teostemme perinteen mukaisesti (Heiskanen, Kihn & Näsi 2009; Vakkuri, Oulasvirta, Wacker & Kivimäki 2011; Oulasvirta, Kihn, Mänttari & Wacker 2013; Kihn, Leponiemi, Oulasvirta, Vahtera & Wacker 2015).

Seuraavassa luvussa taustoitetaan ja analysoidaan tähän kokoomateokseen valittuja tilintarkastusta käsitteleviä artikkeleita. Sen jälkeen syvennytään arvioinnin tutkimukseen sekä yleisemmin että tähän kokoomateokseen valittujen artikkelien valossa. Lopuksi muodostetaan kokonaiskuva tutkituista tilintarkastukseen ja arviointiin liittyvistä kysymyksistä.

¹ Esimerkkeinä mainittakoon seuraavat tieteelliset aikakauskirjat: *Accounting, Auditing and Accountability Journal*; *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, *Journal of Accounting, Auditing and Finance*; *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*; sekä *International Journal of Auditing*.

Valitut tilintarkastuksen tutkimukset

Kokoomateoksen artikkeleista seitsemän liittyy tilintarkastukseen. Niistä kolme ensimmäistä käsittelee tilintarkastuksen rooliin, tilintarkastajan vastuuseen ja siirtohinnoitteluun liittyviä kysymyksiä oikeusdogmaattisesti. Nämä tutkimukset jatkavat siten muun muassa Koskisen (1999) ja Aspholmin (2002) väitöskirjojen viitoittamaa tilintarkastustutkimuksen oikeusdogmaattista tutkimussuuntausta. Artikkelien keskeisenä motiivina olivat tilintarkastuksen muuttuvat kansalliset ja kansainväliset standardit ja säännökset, mikä oli yksi Tampereen yliopiston Tampere-talolla keväällä 2015 järjestetyn tilintarkastuksen ja arvioinnin symposiumin pääteemoista.

Taustalla oli havainto siitä, että tilintarkastusala on ollut huomattavien säädösmuutosten kohteena viimeisen 10 vuoden ajan. Suomessa nämä muutokset ovat osittain juontaneet Euroopan unionin sääntelystä, ja osittain kyse on ollut puhtaasti kansallisista tilintarkastusjärjestelmän muutoksista sekä tilintarkastajan tehtäväkenttään vaikuttavista osakeyhtiölainsäädännön muutoksista. Yhtä kaikki tilintarkastajan rooli on vuosien saatossa muuttunut aikaisempaa vaativammaksi. Parhaiten tätä muutosta kuvaavat maallikkotilintarkastusjärjestelmästä luopuminen sekä työn vaativuuden lisääntyminen ja työn monipuolistuminen. Aiemmin tilintarkastaja miellettiin erityisesti osakkeenomistajien etujen valvojaksi, mutta nyky-yhteiskunnassa tilintarkastajan roolina on yhä enemmän toimia myös velkojien, sijoittajien ja yhteiskunnan etujen valvojana. Tilintarkastajan pitää monimutkaistuvassa yhteiskunnassa esimerkiksi kansainvälisten standardien velvoittamana arvioida ammatillisen harkintansa nojalla verraten laajasti yrityksen toiminnan jatkuvuutta ja siihen liittyviä epävarmuustekijöitä (ks. Ojala, Leppänen & Koskelainen 2017, 137–162). Muutoksessa on kiinnitettävä huomiota myös tilintarkastajan vahingonkorvauskysymyksiin (ks. tilintarkastajan vastuusta Savela 2015, 151–199). Tätä teosta kirjoitettaessa osakeyhtiölainsäädännön muutoksia selvittää (Oikeusministeriö 2016), ja toisessa työryhmässä pohditaan, tulisiko hallinnon tarkastuksesta luopua ja tilintarkastuksen raja-arvoja nostaa nykyisestä (Työ- ja elinkeinoministeriö 2016).

Ensimmäisessä oikeusdogmaattisessa artikkelissa Janne Ruohonen (2017, 27–46) valaisee tarkemmin tilintarkastusalan sääntelyn keskeisimpiä jo to-

teutuneita ja mahdollisesti jatkossa tulevia muutoksia. Artikkelin erityisenä tavoitteena on arvioida tilintarkastuksen sääntelymuutosten vaikutuksia erityisesti osakeyhtiön tilintarkastajan rooliin tilintarkastuskohteen toiminnan lainmukaisuuden tarkastajana. Tutkimuksensa tuloksena Ruohonen esittää rakentavaa kritiikkiä tilintarkastusalan kansainvälisestä sääntelykehityksestä. Suomalaisen tilintarkastuksen erityispiirteet tulisi ottaa sääntelyä uudistettaessa huomioon. Ruohonen ei pidä tarkoituksenmukaisena kehityssuuntaa, jossa tilintarkastus tulevaisuudessa koskisi vain merkittäviä yhteisöjä. Tilintarkastajan näkökulmasta tilintarkastus- ja osakeyhtiölainsäädännön uudistuksissa tulisikin kiinnittää huomiota erityisesti säännösten riittävään selkeyteen.

Toisessa artikkelissa Veikko Vahtera (2017, 47–60) käsittelee tilintarkastajan ja yhteisön johdon vahingonkorvausvastuuta. Alan aiemmissa tutkimuksissa on yleensä keskitytty joko tilintarkastajan tai johdon vahingonkorvausvastuuseen. Vahteran tutkimus yhdistää molemmat näkökulmat tutkimalla tilintarkastajan ja yhteisön johdon vahingonkorvausvastuun keskinäistä suhdetta uusimman lainsäädännön pohjalta. Lähtökohtana on oletamus siitä, että tilintarkastaja on vahingonaiheuttajana lähes poikkeuksetta toissijainen. Tilintarkastajan aiheuttama vahinko liittyy tällöin siihen, että hän ei ole reagoinut jonkin toisen tahon tekemään moitittavaan tekoon. Useasti ensisijainen vahingonaiheuttaja on yhteisön johto, joka on laiminlyönyt oman valvontavollisuutensa tai syyllistynyt itse taloudellisiin väärinkäytöksiin. Saatujen tulosten perusteella Vahtera päätyy esittämään tiettyjä muutoksia yhteisöläinsäädäntöön. Vahteran tutkimus täydentää aihealueen aiempia oikeusdogmaattisia (Aspholm 2002) ja laskentatoimeen liittyviä (Kihn & Nurmela 2009) tutkimuksia.

Viljami Tenhunen (2017, 61–79) käsittelee vero-oikeudellisessa artikkelissaan siirtohinnoittelua ja sen suhdetta oikeusvarmuuden ja ennakoitavuuden periaatteisiin. Nämä verotusta koskevat kysymykset ovat tärkeitä myös tilintarkastuksen näkökulmasta. Siirtohinnoittelulla tarkoitetaan etuyhteydessä olevien osapuolten välisten transaktioiden hinnoittelua. Tyypillisesti siirtohinnoitteluun liittyvät kysymykset koskevat valtioiden rajat ylittäviä transaktioita, jolloin vero-oikeudellinen näkökulma asiassa korostuu. (Ks. Penttilä

2015, 120–121; Isomaa-Myllymäki 2016, 3–5.) Tenhusen artikkelissa nostetaan esille siirtohinnoittelun ja sitä koskevan sääntelyn tulkinnanvaraisuus, mikä voi olla ongelmallista oikeusvarmuuden ja ennakoitavuuden näkökulmasta. Tästä lähtökohdasta käsin artikkelissa systematisoidaan oikeusvarmuuden käsitettä ja tuodaan esille onnistuneen siirtohinnoitteluprosessin askelmerkit eli keskeiset siirtohinnoittelun hallinnassa huomioitavat asiat.

Seuraavat kolme artikkelia liittyvät tilintarkastuksen laatuun ja siinä ilme-neviin puutteisiin. Lili-Anne Kihnin (2017, 81–100) artikkelin tavoitteena on luoda yleiskatsaus uusimpaan tilintarkastuksen laatua käsittelevään tieteelli-seen tutkimukseen. Laatua yleisemminkin ja tilintarkastuksen laatua erityi-sesti lähestytään sekä aiheesta muodostettujen teoreettisten viitekehysten että asiaa havainnollistavien yksittäisten esimerkkitutkimusten avulla. Lopuksi niitä suhteutetaan keskenään, jolloin analysoituja tutkimuksia arvioidaan esiteltujen teoreettisten viitekehysten valossa. Tutkimuksen keskeisimmät tu-lokset liittyvät Garvinin (1988) laatukäsitteen näkökulmien täydentämiseen kahdella uudella laatu-näkökulmalla, tilintarkastuksen laatukäsitteen moni-säikeisyyden avaamiseen, sekä jo tutkittujen ja tutkimusta edelleen vaativien aiheiden ja tutkimusasetelmien kartoittamiseen.

Salme Näsin (2017, 101–112) artikkeli liittyy tilintarkastuksen laaduk-kuudessa mahdollisesti ilmeneviin puutteisiin. Artikkelissa keskitytään kan-sainvälisissä tutkimuksissa esille tulleen luovaan laskentatoimeen (creative accounting) liittyvään tarkoitukselliseen harhaanjohtamiseen ja epäeettisyy-teen (Park 1958; Näsi 2016) tilintarkastajien ongelmana. Näsin artikkelin ta-voitteena on tuoda luovan laskentatoimen käsite suomalaiseen laskentatoimen keskusteluun ja avata ko. käsitettä käsiteanalyysin keinoin. Artikkelissa va-laistaan myös laskentaihmissen ammattitaidon merkitystä luovan laskennan mahdollistamisessa, luovan laskentatoimen esiintymistä yrityksissä ja julkisel-la sektorilla, sekä tilintarkastajan roolia erilaisten porsaanreikien etsimisessä ja hyödyntämisessä. Tulostensa pohjalta Näsi päätyy tekemään tiettyjä suosituksia laskenta-ammattilaisten (ml. tilintarkastajien) koulutukseen liittyen.

Pasi Leppäsen, Hannu Ojalan, Lasse Oulasvirran ja Jani Saastamoisen (2017, 113–136) kosmeettisen tuloksen ohjauksen artikkeli liittyy edellä mai-nituista teemoista sekä tilintarkastuksen laadukkuuteen (ks. Kihn 2017) että

luovaan laskentatoimeen (ks. Näsi 2017). Artikkelin tavoitteena on tarkastella kosmeettiseen tuloksen ohjauksen ja tilintarkastuksen laadun välistä yhteyttä. Aihepiirin aiemmat tutkimukset ovat keskittyneet yrityksiin. Leppäsen ym. tutkimuksen uutena näkökulmana on tutkia asiaa suomalaisella kuntasektorilla. Tutkimus edustaa tilintarkastusalan valtavirtatutkimuksen mukaista kvantitatiivista tutkimusta (Kihn & Näsi 2011). Tutkimuksessa muodostetaan hypoteeseja ja testataan niitä tilastollisten menetelmien avulla. Osan hypoteeseista havaitaan saavan tilastollisesti merkittävää tukea.

Viimeinen tilintarkastusalan artikkeli liittyy tilintarkastuskertomuksiin ja erityisesti niiden mukauttamiseen sekä tilintarkastajan päätöksentekoon. Hannu Ojalan, Pasi Leppäsen ja Anna-Liisa Koskelaisen (2017, 137–162) artikkelin tavoitteena on tulkita tilintarkastajan ammatilliseen harkintaan liittyvää päätöksentekoa pienten ja keskisuurten asiakasyritysten toiminnan jatkuvuuden arvioinnissa. Tutkimuksessa täydennetään Carsonin, Fagherin, Geigerin, Lennoxin, Raghunandan ja Willekensin (2013) muodostamaa viitekehystä. Jatkuvuuden arviointiin liittyvästä ammatillisesta harkinnasta muodostetaan uusi viisiportainen jäsenitys. Tutkimushaastatteluissa esiin nousseet tilintarkastajien näkökulmat sijoitetaan edellä mainittuun ryhmittelyyn. Lisäksi havaitaan, että tutkimuksen empiiriset havainnot tukevat Carsonin ym. (2013) esittämää toiminnan jatkuvuuden raportointiin perustuvaa ryhmittelyä.

Arvioinnin tutkimuksesta

Arviointi on määriteltävissä inhimillisen toiminnan arvottamiseksi valituilla kriteereillä. Arviointitutkimus noudattaa tieteellisen tutkimuksen sääntöjä pyrkien systemaattiseen tiedonkeruuseen ja arvioiviin johtopäätöksiin mahdollisemman luotettavan evidenssin nojalla. Tuloksellisuuden arviointi kohdistuu erityisesti julkisella sektorilla julkisten toimijoiden tilivelvollisuuteen ja toimintojen ja resurssien käytön taloudellisuuteen, tuottavuuteen, vaikuttavuuteen ja oikeudenmukaisuuteen. Tuloksellisuustarkastus eroaa tilinpäätös- ja laillisuustarkastuksesta laajemman näkökulman, pidemmän tarkastus-

horisontin sekä tarkastuksen tulosten perusteena olevan tiedonhankinnan ja mittaamisen ongelmallisuuden takia.

Arvioinnin kansainvälinen tutkimus yleistyi maailmalla 1960- ja 1970-luvuilla (Rossi et al. 2004). Arviointitutkimuksessa on kehitetty sekä erilaisia arvioinnin lähestymistapoja että metodologisia valintoja (Alkin 2004). Suomessa arviointitutkimus yleistyi myöhemmin, 1980- ja 1990-luvuilla. Suomen Arviointiyhdistys (SAY-FES ry) perustettiin vuonna 1999 edistämään arviointia ja arviointitutkimusta.

Valitut arvioinnin alaan liittyvät tutkimukset

Tämän kokoomateoksen artikkeleista neljä liittyy arvioinnin alaan ja erityisesti tuloksellisuuden ja toiminnan tarkoituksenmukaisuuden arviointiin ja tarkastukseen. Niistä kolme ensimmäistä käsittelee tuloksellisuuden ja vaikuttavuuden tarkastamista, mikä kuuluu institutionaalisesti erityisesti Valtiontalouden tarkastusvirastolle sekä kuntasektorilla tarkastuslautakunnille. Neljäs artikkeli keskittyy tuloksellisuuden arvioinnin monitulkintaisuuteen.

Lasse Oulasvirran (2017, 165–182) artikkelissa tarkastellaan julkisyhteisöjen tilinpäätösesittämiseen kohdistuvaa standardointia ja sitä, millaiseen viitekehikkoon sen pitäisi perustua. EU:n komissio ajaa parhaillaan jäsenmailleen julkisyhteisöjen tilinpäätösten standardointia. Komission lähtökohtana on standardien perustaminen liikekirjanpidon kertymäperiaatteelle (accrual accounting)². Toteutuessaan suunnitelma merkitsee suuria muutoksia monissa jäsenmaissa. Artikkelissa pohditaan julkisyhteisöille sopivan kirjanpidon yleisten periaatteiden sisältöä, johon standardit tulisi perustaa. Huomio kiinnitetään tilinpäätösinformaation käyttäjiin ja heidän tarpeisiin, tilinpäätösinformaation laatutekijöihin, tilinpäätöslaskelmien luonteeseen ja keskeisiin arvostamisperiaatteisiin. Tässä yhteydessä arvioidaan the International Federation of Accountants:in (IFAC:n) julkissektorille julkissektorille tarkoittamien (International Public Sector Accounting Standards, eli IPSAS-) tilinpäätösstandardien viitekehikon soveltuvuutta Euroopan mahdollisia

² Tässä accrual (basis of) accounting on suomennettu termillä liikekirjanpidon kertymäperiaate mutta huomaathan että esim. IFRS-standardien yhteydessä siitä käytetään suomennosta suoriteperusteinen kirjanpito.

omia (European Public Sector Accounting Standards eli EPSAS-) standardeja ajatellen. Artikkelissa on esitelty myös Ruotsin vastaavia kirjanpidon viitekehikoita. Johtopäätöksenä esitellään ne keskeiset periaatteet, joille julkisyhteisöille sopivat EPSAS-standardit tulisi perustaa.

Vesa Koivusen artikkelissa (2017, 183–195) tarkastellaan valtion omistajaohjauksen ja valtionyhtiöiden tarkastusta. Valtion yhtiöomistusten ja siihen kohdistuvan omistajaohjauksen valvonta on osa eduskunnan alaista ulkoista valvontaa, joka Suomessa kuuluu eduskunnan tarkastusvaliokunnalle sekä valtiontalouden tarkastusvirastolle (Kankaanpää, Oulasvirta & Wacker 2010, 14–15). Koivusen artikkelissa tätä valvontaa käsitellään erityisesti valtiontalouden tarkastusviraston harjoittaman tarkastuksen näkökulmasta. Tarkastusviraston harjoittama omistajaohjaustarkastus on luonteeltaan arvioivaa tuloksellisuustarkastusta. Arvioitaessa omistajaohjauksen lainmukaisuutta voidaan tarkastuksen nähdä sisältävän myös laillisuustarkastuksen piirteitä. Kirjoituksessa avataan omistajaohjaustarkastuksen tavoitteita ja ominaispiirteitä sekä tarkastukseen liittyviä toimivaltuuksia. Tämän lisäksi artikkelissa havainnollistetaan omistajaohjaustarkastuksen aluetta esittelemällä valtiontalouden tarkastusviraston 2010-luvulla suorittamia tarkastusprojekteja.

Tomi Rajalan artikkelissa (2017, 197–230) pysytään edelleen tuloksellisuu- den ja erityisesti sen tärkeän osa-alueen eli vaikuttavuustarkastuksen aihees- sa. Artikkelissa eritellään vaikuttavuustarkastuksen käsitettä ja sitä, miten se eroaa laillisuustarkastuksesta ja tilintarkastuksesta. Analyysi perustuu kirjal- lisuuskatsaukseen ja meta-analyysiin, minkä avulla kootaan yhteen vaikutta- vuustarkastuksen ongelmat ja haasteet. Samassa yhteydessä tuodaan myös hy- vin esille tilivelvollisuuden toteutumisen vaikeus vaikuttavuustarkastuksessa verrattuna esimerkiksi lakisääteiseen tilintarkastukseen. Artikkelin lopussa hahmotellaan jatkotutkimustarpeita, jotka edelleen täydentävät ymmärrystä julkisen sektorin vaikuttavuustarkastuksesta ja siten luovat mahdollisuuksia sen kehittämiseen.

Anniina Auteron, Asko Uotin ja Kustaa Käen (2017, 231–267) artikke- lissa tutkitaan vastaanottokeskusten perustamiseen ja toimintaan liittyvän tuloksellisuuden monitulkintaisuutta palveluntuottajien näkökulmasta. Tee- maltaan ajankohtainen artikkeli edustaa tuloksellisuuden arviointia, jossa

tutkitaan tuloksellisuuden kriteerien toteutumista vastaanottokeskusten toiminnassa. Artikkelin teoreettisena lähtökohtana pidetään monitulkintaisuuden käsitettä, joka liitetään pakolaisten vastaanottokeskusten perustamiseen ja niiden palvelujen ostamiseen yksityisiltä palvelujen tarjoajilta. Tutkimuksen toteutuksessa on hyödynnetty Tampereen yliopiston kevään 2016 hallintotieteiden tutkinto-ohjelman valintakoe-vastauksia, joissa hakijat analysoivat aineistomateriaalin avulla vastaanottokeskusten palvelujen järjestämiseen liittyvien valintojen ja tuloksellisuuden ristiriitoja. Julkisten ja yksityisten ylläpitämien vastaanottokeskusten erojen syiksi nähtiin eri toimijoiden tavoitteiden erot, jotka saattavat johtaa eroihin myös palvelujen laadussa ja toiminnan avoimuudessa sekä kyvyssä mukautua ja reagoida muuttuneisiin tilanteisiin. Ansaintatalouden piirissä toimivien organisaatioiden lähtökohtien koettiin aiheuttaneen eritasoista palveluntuotantoa toimeksiantotalouden piirissä toimiviin organisaatioihin nähden, pahimmillaan vaarantaen perus- ja ihmisoi-keusvelvoitteiden mukaiset turvapaikanhakijoiden vastaanottopalvelut.

Lopuksi

Tässä artikkelissa on taustoitettu käsillä olevaa kokoomateosta ja sen merkitystä tilintarkastuksen ja arvioinnin tieteellisen tutkimuksen kannalta. Tavoitteeseen pääsemiseksi määrittelimme tilintarkastuksen ja arvioinnin käsitteet ja kartoitimme lyhyesti kyseisten alojen tutkimusten kehittymistä sekä keskeiseksi muodostuneita tutkimusteemoja. Sitten ryhmittelimme tähän kokoomateokseen valitut artikkelit. Tilintarkastuksen artikkelit jaoinme ensinnäkin tilintarkastuksen rooliin, tilintarkastajan vastuuseen ja siirtohinnoitteluun liittyviin oikeusdogmaattisiin tutkimuksiin, sekä toiseksi tilintarkastuksen laadukkuuteen ja tilintarkastuskertomuksiin liittyviin yrityksen laskentatoimen tutkimuksiin. Kaikki arvioinnin artikkelit olivat hallinto-tieteellisiä. Ne liittyivät tuloksellisuuden ja vaikuttavuuden tarkastamiseen sekä tuloksellisuuden arvioinnin monitulkintaisuuteen. Lopuksi esittelimme artikkelit lyhyesti yhden kerrallaan. Pyrkimyksenä oli sijoittaa kokoomateokseen sisältyvät artikkelit vähän laajempaan kontekstiin ja tuoda esille niiden uutuusarvoa myös siitä käsin.

Teoksen artikkelien pohjalta ilmenee hyvin, miten tärkeässä roolissa tarkastajat ovat taloudellisen informaation oikeellisuuden varmistajina. Artikkelien pohjalta on myös havaittavissa, miten suurten kansainvälisten ja kansallisten lainsäädännöllisten muutosten kohteena tilintarkastuksen ja arvioinnin ala on viimeisen kymmenen vuoden aikana ollut (Ruohonen 2017; Vahtera 2017, Tenhunen 2017; Oulasvirta 2017). Vaikka muutokset ovat johtaneet ennistä monipuolisempaan tehtäväkenttään ja vaativampiin tarkastustehtäviin, on selvää, ettei tarkastuksen laajuudesta (Ruohonen 2017); laadukkuudesta (Kihn 2017; Leppänen ym. 2017) tai eettisyydestä (Näsi 2017) tulisi tinkiä. Tarkastajien vahingonkorvausvastuu luonnollisestikin osaltaan tukee tarkastusten laadukkuutta ja eettisyyttä. Samalla tulisi kuitenkin huolehtia tilintarkastajien oikeusasemasta siten, että tilintarkastajia koskeva kanneaika yhdenmukaistettaisiin muiden vahingonkorvausvelvollisten kanneaikojen kanssa varsinkin kun tilintarkastaja on vahingonaiheuttajana lähes poikkeuksetta ollut toissijainen (Vahtera 2017). Nähdäksemme olisi myös toivottavaa, että lakisääteinen tilintarkastus olisi tulevaisuudessakin keskeinen osa laajaa suomalaista yhteisökenttää, sillä tilintarkastajalla on tärkeä tehtävä osana luotettavan yritystoiminnan rakentamista.

Vaikka kirjoittajat tarkastelevat tilintarkastusta ja arviointia kukin oman tieteenalansa näkökulmasta seuraavissa luvuissa, eli joko kauppa-, oikeus- tai hallintotieteen näkökulmasta, monitieteisen teoksemme pohjalta on mahdollista nähdä huomattavaa potentiaalia myös tilintarkastuksen ja arvioinnin poikkitieteelliselle tutkimukselle. Erilaiset tieteelliset sekä kansalliset ja kansainväliset näkökulmat kattaville tutkimuksille tulee epäilemättä olemaan tarvetta myös tulevaisuudessa. Tilintarkastusala tulee todennäköisesti jatkossakin olemaan monien Euroopan unionin tasoisten ja kansallisten säädös- muutosten kohteena, ja se tulee osaltaan tarjoamaan uusia tutkimuskohteita.

Lähteet

- Alkin, Marvin C. (toim.) 2004. *Evaluation Roots. Tracing Theorists' Views and Influences*. Thoudand Oaks: Sage Publications.
- Aspholm, Ingalill 2002. *Rättsekonomisk analys av revisors skadestånsansvar i Norden*. <http://openax.shh.fi:8180/dspace/bitstream/10227/77/2/103-951-555-720-8.pdf>

- Autero, Anniina, Uoti, Asko & Käki, Kustaa 2017. Vastaanottokeskuksen tuloksellisuuden monitulkintaisuus. Teoksessa Kihn, Lili-Anne, Leponiemi, Ulriika, Ruohonen, Janne, Oulasvirta, Lasse ja Wacker, Jani (toim.) *Näkökulmia tilintarkastukseen ja arviointiin*. Tampere: Tampere University Press, 231–267.
- Hayes, R., Dassen, R., Schilder, A. & Wagner, P. 2005. *Principles of Auditing. An Introduction to International Standards of Auditing*. Second Edition. Prentice Hall. Pearson Education Ltd.
- Heiskanen, Johanna, Kihn, Lili-Anne & Näsi, Salme (toim.) 2009. *Näkökulmia laskentatoimeen ja tilintarkastukseen*. Tampere: Tampere University Press.
- Isomaa-Myllymäki, Anita 2016. *Konsernin sisäisen rahoituksen markkinaehtoisuus. Markkinaehtoperiaatteen soveltamisen oikeudelliset rajoitukset etuyhteysluoton-annossa*. Alma Talent.
- Kankaanpää, Jari, Oulasvirta, Lasse & Wacker, Jani 2010. *Valtion omistajaohjauksen valvonta ja raportointi eduskunnalle*. Eduskunnan tarkastusvaliokunnan julkaisu 2/2010.
- Kihn, Lili-Anne 2017. Tilintarkastuksen laatu – ajankohtaiskatsaus tilintarkastuksen tieteelliseen tutkimukseen. Teoksessa Kihn, Lili-Anne, Leponiemi, Ulriika, Ruohonen, Janne, Oulasvirta, Lasse ja Wacker, Jani (toim.) *Näkökulmia tilintarkastukseen ja arviointiin*. Tampere: Tampere University Press, 81–100.
- Kihn, Lili-Anne & Nurmela, Janne 2009. Tilintarkastajan vastuu suomalaisen ammattilehtikirjoittelun näkökulmasta vuosina 1998–2007. Teoksessa Heiskanen, Johanna, Kihn, Lili-Anne & Näsi, Salme (toim.) *Näkökulmia laskentatoimeen ja tilintarkastukseen*. Tampere: Tampere University Press, 90–108.
- Kihn, L.-A. & Näsi, S. 2011. Tilintarkastusta käsittelevien väitöskirjojen tutkimusstrategiset valinnat – aihepiiri ja tutkimusote. Teoksessa Annukka Jokipii & Johanna Miettinen (toim.) *Contributions to Accounting, Auditing and Internal Control. Contributions in Honour of Professor Teija Laitinen*. Acta Wasaensia No. 234, Business Administration 97 Accounting and Finance. Universitas Wasaensis, 61–87.
- Kihn, Lili-Anne, Leponiemi, Ulriika, Oulasvirta, Lasse, Vahtera, Veikko & Wacker, Jani (toim.) 2015. *Tilintarkastuksen ja arvioinnin symposium. Näkökulmia tilintarkastuksen uudistumiseen ja standardeihin*. Tampere: Tampere University Press.
- Koivunen, Vesa 2017. Valtion omistajaohjauksen ja valtionyhtiöiden tarkastus. Teoksessa Kihn, Lili-Anne, Leponiemi, Ulriika, Ruohonen, Janne, Oulasvirta, Lasse & Wacker, Jani (toim.) *Näkökulmia tilintarkastukseen ja arviointiin*. Tampere: Tampere University Press, 183–195.
- Koskinen, Hannu E. 1999. *Tilinpäätöksen lainmukaisuus ja tilintarkastuskertomus: oikeudellinen tutkimus osakeyhtiön tilinpäätöksen virheiden ja puutteiden olennaisuudesta sekä niiden vaikutuksesta tilintarkastuskertomuksen sisältöön*. Tampere: Finnpublishers.

- Laitinen, Teija & Järvinen, Tuukka 2007. Akateemisesta tilintarkastustutkimuksesta Suomessa ja vähän muuallakin – yhdeksän vuotta Pirisen jälkeen. *Tilintarkastus* No. 3, 33–40.
- Leppänen, Pasi, Ojala, Hannu, Oulasvirta, Lasse & Saastamoinen, Jani 2017. Suomalaisten kuntien kosmeettisen tuloksenohjauksen ja tilintarkastuksen laadun välinen yhteys. Teoksessa Kihn, Lili-Anne, Leponiemi, Ulriika, Ruohonen, Janne, Oulasvirta, Lasse ja Wacker, Jani (toim.) *Näkökulmia tilintarkastukseen ja arviointiin*, Tampere: Tampere University Press, 113–136.
- Näsi, Salme 2016. Creative Accounting. Teoksessa Farazmand, A. (ed.) *Global Encyclopedia of Public Administration, Public Policy, and Governance*. Springer International Publishing AG.
- Näsi, Salme 2017. Luova laskentatoimi – tarkoituksellista harhaanjohtamista ja myös tilintarkastajien ongelma. Teoksessa Kihn, Lili-Anne, Leponiemi, Ulriika, Ruohonen, Janne, Oulasvirta, Lasse & Wacker, Jani (toim.) *Näkökulmia tilintarkastukseen ja arviointiin*. Tampere: Tampere University Press, 101–112.
- Oikeusministeriö 2016. Oikeusministeriön osakeyhtiölain muutostarve-selvitys 20/2016. Saatavilla osoitteesta www.om.fi/fi/index/valmisteilla/lakihankkeet/yhtiooikeus/osakeyhtiolainmuutostarve.html.
- Ojala, Hannu, Leppänen, Pasi & Koskelainen, Anna-Liisa 2017. Pienten ja keskisuurten yritysten toiminnan jatkuvuus ja tilintarkastuskertomuksen mukauttaminen – tilintarkastajien ammatillinen harkinta ja raportointi. Teoksessa Kihn, Lili-Anne, Leponiemi, Ulriika, Ruohonen, Janne, Oulasvirta, Lasse & Wacker, Jani (toim.) *Näkökulmia tilintarkastukseen ja arviointiin*. Tampere: Tampere University Press, 137–162.
- Oulasvirta, Lasse 2017. How should we define suitable conceptual framework principles for public sector accounting in EU? Teoksessa Kihn, Lili-Anne, Leponiemi, Ulriika, Ruohonen, Janne, Oulasvirta, Lasse & Wacker, Jani (toim.) *Näkökulmia tilintarkastukseen ja arviointiin*. Tampere: Tampere University Press, 165–182.
- Oulasvirta, Lasse, Kihn, Lili-Anne, Mänttari, Pietu & Wacker, Jani 2013. *Näkökulmia arviointiin ja valvontaan*. Tampere: Tampere University Press.
- Park, C. 1958. Thought processes in creative accounting. *The Accounting Review* 33(3), 441–444.
- Penttilä, Seppo 2015. Siirtohinnoittelua koskevat oikeuskäytännön linjaukset. *Verotus* 2/2015, 120–140.
- Pirinen, Pekka 1998. Akateemisesta tilintarkastustutkimuksesta Suomessa ja vähän muuallakin. *Tilintarkastus* No. 7, 508–512.
- Rajala, Tomi 2017. Vaikuttavuustarkastuksen kompastuskivet. Teoksessa Kihn, Lili-Anne, Leponiemi, Ulriika, Ruohonen, Janne, Oulasvirta, Lasse & Wacker, Jani (toim.) *Näkökulmia tilintarkastukseen ja arviointiin*. Tampere: Tampere University Press, 197–230.

- Rossi, Peter H., Lipsey, Mark W. & Freeman, Howard E. 2004. *Evaluation. A Systematic Approach*. Seventh Edition. Thousand Oaks: Sage Publications.
- Ruohonen, Janne 2017. Osakeyhtiön tilintarkastajan kannalta keskeiset osakeyhtiö- ja tilintarkastuslainsäädäntöön kaavailut muutokset. Teoksessa Kihn, Lili-Anne, Leponiemi, Ulriika, Ruohonen, Janne, Oulasvirta, Lasse & Wacker, Jani (toim.) *Näkökulmia tilintarkastukseen ja arviointiin*. Tampere: Tampere University Press, 27–46.
- Savela, Ari 2015. *Vahingonkorvaus osakeyhtiössä*. Helsinki: Talentum.
- Sundgren, Stefan 1998. Auditor choices and auditor reporting practices: evidence from Finnish small firms. *European Accounting Review* 7 (3), 441–465.
- Tenhunen, Viljami 2017. Oikeusvarmuus, ennakoitavuus ja siirtohinnoittelu. Teoksessa Kihn, Lili-Anne, Leponiemi, Ulriika, Ruohonen, Janne, Oulasvirta, Lasse & Wacker, Jani (toim.) *Näkökulmia tilintarkastukseen ja arviointiin*. Tampere: Tampere University Press, 61–79.
- Työ- ja elinkeinoministeriö 2016. Työ- ja elinkeinoministeriön työryhmän asettamispäätös TEM/669/00.04.01/2016.
- Vahtera, Veikko 2017. Tilintarkastajan vahingonkorvausvastuu ja sen suhde yhteisön johdon vahingonkorvausvastuuseen. Teoksessa Kihn, Lili-Anne, Leponiemi, Ulriika, Ruohonen, Janne, Oulasvirta, Lasse & Wacker, Jani (toim.) *Näkökulmia tilintarkastukseen ja arviointiin*. Tampere: Tampere University Press, 47–60.
- Vakkuri, Jarmo, Oulasvirta, Lasse, Wacker, Jani & Kivimäki, Riikka (toim.) 2011. *Tarkastus ja arviointi julkisen ja yksityisen rajapinnassa*. Tampere: Tampere University Press.

